



**USAL**  
**UNIVERSIDAD**  
**DEL SALVADOR**

**FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS**

**Tesis del Programa de Doctorado en Ciencias Jurídicas**

**LOS PROCESOS COLECTIVOS EN EL DERECHO  
FINANCIERO Y TRIBUTARIO**

**DIRECTOR DE TESIS:** Fernando Luis Rodolfo Poviña

**DOCTORANDO:** Sebastián Parmenion Espeche

## Contenido

<b>1. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>1</b>
<b>2. DERECHO FINANCIERO .....</b>	<b>6</b>
2.1. La relación entre la Ciencia de las Finanzas y el Derecho Financiero .....	7
2.2. Concepto de Derecho Financiero .....	13
2.3. Contenido del Derecho Financiero.....	16
2.4. Las fuentes del Derecho Financiero y Tributario .....	24
2.4.1. La pirámide jurídica del Derecho Financiero y Tributario argentino.....	28
2.4.1.1. La Constitución Nacional.....	37
A) Normas constitucionales referidas al Derecho Presupuestario .....	37
B) Normas constitucionales referidas al Gasto Público .....	39
C) Normas constitucionales referidas a los Recursos Públicos .....	40
D) Normas constitucionales referidas al Crédito Público .....	41
E) Normas constitucionales del Derecho Tributario .....	42
2.4.1.2. Tratados Internacionales con jerarquía constitucional .....	45
2.4.1.3. Tratados Internacionales .....	47
2.4.1.4. Los tratados jurisdiccionales entre nación y provincias o provincias entre sí .....	50
2.4.1.5. La Ley .....	52
2.4.1.6. Los Reglamentos.....	56
2.4.1.7. Los reglamentos autónomos.....	59
2.4.1.8. Los reglamentos ejecutivos.....	62
2.4.1.9. Los reglamentos de necesidad y urgencia .....	65
2.4.1.10. Los reglamentos delegados.....	70
2.4.1.11 Los reglamentos interpretativos .....	81
2.4.1.12 El Derecho Local .....	83
2.4.1.13 La jurisprudencia y la doctrina.....	84
2.4.1.14 La costumbre y su relación con la buena fe, seguridad jurídica y prohibición de actuar contra los propios actos .....	85
2.4.1.15. Los principios generales del derecho.....	86
<b>3. DERECHO PROCESAL Y DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO .....</b>	<b>89</b>
<b>4. LA NECESIDAD DE CREAR EL DERECHO TRIBUTARIO PROCESAL .....</b>	<b>98</b>
<b>5. LOS PROCESOS COLECTIVOS EN EL DERECHO FINANCIERO .....</b>	<b>100</b>
5.1. Nociones Generales y concepto.....	101

<b>5.2. El acceso a la administración de justicia: La pluralidad de acciones para un mismo caso. ....</b>	<b>105</b>
<b>5.3. Diferencia con otros procesos.....</b>	<b>110</b>
<b>5.3.1. La Acumulción de Acciones.....</b>	<b>110</b>
<b>5.3.2. La Acción declarativa y la Acción Popular de inconstitucionalidad. ....</b>	<b>113</b>
<b>5.4. Antecedentes Internacionales.....</b>	<b>120</b>
5.4.1. EEUU. ....	121
5.4.2. España ....	139
5.4.3. Colombia ....	144
5.4.4. Brasil ....	148
5.4.5. International Mass Claims Processes (acciones de clase internacionales).....	151
<b>5.5. Antecedentes en Argentina. ....</b>	<b>158</b>
5.5.1 La Constitución Nacional.....	160
5.5.2. Normativos. ....	166
5.5.3 Jurisprudenciales. ....	175
<b>5.6. El Proceso Colectivo.....</b>	<b>185</b>
5.6.1. El control del juez. ....	188
5.6.2. El control judicial de la actividad financiera del estado. ....	191
5.6.3. Los Principios del proceso colectivo. ....	198
5.6.4. Jurisdicción y Competencia.....	202
<b>5.7. El Tipo de Proceso.....</b>	<b>208</b>
5.7.1. Juicio de Conocimiento (Ordinario, sumario, sumarísimo).....	213
5.7.2. Amparo. ....	215
1. Contra todo acto u omisión de autoridades públicas o de particulares (art. 43 C.N.) .....	218
2. Que en forma actual o inminente lesione, restrinja, altere o amenace derechos (art. 43 C.N. y 1 de la LEY N° H-0635. Antes Ley N° 16.986) .....	219
3. Derechos y garantías reconocidos por la Constitución, un tratado o una ley (art. 43 C.N.) ....	219
4. Siempre que no exista otro medio judicial más idóneo (art. 43 C.N.).....	220
5. El juez puede declarar la inconstitucionalidad de la norma en que se funde el acto u omisión lesiva (art. 43 C.N.) .....	222
6. Plazo .....	223
7. Procedimiento.....	230
5.7.3. Acción Declarativa.....	233
1. Requisitos de la acción declarativa .....	234
5.14.2. Estado de incertidumbre respecto de las relaciones de derecho .....	235
5.14.3. Perjuicio o lesión para el accionante.....	235
4. Inexistencia de otro remedio legal.....	236
<b>5.8. La Demanda. ....</b>	<b>238</b>
5.8.1. Los requisitos especiales que debe contener la demanda colectiva.....	239
5.8.1.1. Derechos Protegidos.....	243
5.8.1.1.1 Derechos sobre bienes jurídicos individuales. ....	247
5.8.1.1.2. Derechos sobre bienes jurídicos colectivos.....	249
1. La libertad.....	255
2. El derecho a la vida.....	258
3. La salud pública.....	262
4. La educación pública.....	267
5. El derecho a la seguridad y prevención. ....	274
6. La justicia.....	275

7. Reconocimiento y Protección de la Familia. ....	277
8. La protección de los derechos del niño. ....	281
9. La seguridad social. ....	285
10. El ambiente. ....	288
11. La defensa de la competencia. ....	295
12. Los derechos del usuario y del consumidor. ....	298
13. El trato antidiscriminatorio. ....	302
14. El goce, utilización y protección de bienes públicos. ....	305
15.- La Hacienda Pública. ....	309
5.8.1.1.2.1 La pretensión debe estar focalizada en la incidencia colectiva del derecho. ....	314
5.8.1.1.3. Derechos sobre intereses individuales homogéneos. ....	317
5.8.1.1.3.1. La causa fáctica o normativa común que provoca la lesión a los derechos. ....	322
1.- Como limitación a los poderes tributarios federales y locales, cuando el Estado persigue el cobro de tributos sin respetar los principios tributarios plasmados en la Constitución nacional. ....	326
2.- Cuando la relación jurídico tributaria deja de ser una relación de derecho para convertirse en una relación de poder. ....	334
3.- Cuando se emiten normas que restringen o desconocen los principios constitucionales del derecho penal, aplicables al derecho tributario. ....	336
4.- Cuando se disponen deberes formales a contribuyentes y responsables, arbitrarios y discriminatorios. ....	338
5.- Cuando, ya sea por acción o por omisión de las leyes o disposiciones, actos o hechos administrativos, se limita o restringe en casos tributarios la tutela judicial efectiva. ....	341
5.8.1.1.3.2. La pretensión debe estar focalizada en los efectos comunes. ....	345
5.8.1.1.3.3. La afectación del derecho de acceso a la justicia de los integrantes del colectivo involucrado. ....	347
5.8.1.1.4. Derechos asociados a un fuerte interés estatal en su protección. ....	351
5.8.2. La identificación del colectivo involucrado en el “caso”. ....	352
5.8.3. Legitimación. ....	357
5.8.3.1 El afectado. ....	365
5.8.3.2 El Defensor del Pueblo. ....	368
5.8.3.3 Las asociaciones “que propendan a esos fines”. ....	372
5.8.3.4 El Ministerio Público y La Auditoría General de la Nación. ....	382
5.8.3.5 Diputados y Partidos Políticos. ....	386
5.8.3.6 El representante. ....	388
5.8.4 Admisión, subsanación y rechazo de la demanda. ....	393
5.8.5 Medidas Cautelares. ....	395
1. Medidas cautelares en el Derecho Financiero. ....	399
2. Presupuestos de procedencia de las medidas cautelares tributarias y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. ....	402
3. La Ley N° 26.854 sobre Medidas Cautelares en las causas en las que es parte o interviene el Estado Nacional o sus entes descentralizados. ....	406
3.1. Suspensión de los efectos de un acto estatal. ....	416
3.2. Medida positiva. ....	417
3.3. Medida de no innovar. ....	418
3.4. Apelación. Efectos Suspensivos. Inconstitucionalidad. ....	419
3.5. Medidas cautelares solicitadas por el Estado. ....	420
5.8.6 Registro Público de Acciones Coletivas. ....	421
5.8.7. Traslado de la demanda. ....	429
5.8.8. Contestación de la demanda. ....	430
5.8.8.1. Excepciones. ....	431

5.8.9. Prosecución del trámite y certificación del colectivo .....	433
5.8.10. Publicidad y notificación a los miembros de la clase y a terceros. ....	435
5.8.11. Ampliación de la demanda. ....	440
5.8.12. Audiencias Preliminar.....	440
5.8.13. Modos anormales de terminación del proceso (allanamiento, desistimiento, transacción y caducidad de instancia). ....	442
5.8.14. Causa de Puro Derecho. ....	447
5.8.15. Prueba. ....	447
5.8.15.1. Medios de Prueba.....	449
5.8.15.2. Carga de la Prueba.....	449
5.8.15.3. Pruebas anticipadas.....	461
5.8.15.4. Prueba documental, informativa, confesional, testimonial, pericial, y reconocimiento judicial. ....	463
5.8.16. Vista de la Causa y Alegatos.....	464
5.8.17. La Sentencia.....	465
5.8.18. Publicación de la sentencia.....	467
5.8.19. Los efectos de la cosa juzgada. ....	469
5.8.20. Revisión de la cosa juzgada.....	474
5.8.21. Costas y el Beneficio de Justicia Gratuita. ....	477
5.8.22. Ejecución de la sentencia.....	482
BIBLIOGRAFÍA.....	486

•

## 1. INTRODUCCIÓN

Según Corti, un derecho subjetivo lo es en sentido técnico, si también se atribuye, junto al derecho, algún medio técnico-jurídico para obtener el cese de las eventuales lesiones de las que podría ser objeto. En un sistema jurídico de estilo judicialista, un derecho subjetivo lo es en sentido técnico si se otorga una acción —entendida en su acepción más sencilla—, como la posibilidad de acudir y acceder a un órgano jurisdiccional. En nuestro ordenamiento jurídico todos los derechos subjetivos de rango constitucional también implican una acción. Esta situación fue plasmada al constitucionalizar la acción de amparo, según emana del citado art. 43, primero y segundo párrafos<sup>1</sup>. Tal art. 43, segundo párrafo, prevé la tutela de los derechos de incidencia colectiva, al establecer:

*"Podrán interponer esta acción contra cualquier forma de discriminación y en lo relativo a los derechos que protegen al ambiente, a la competencia, al usuario y al consumidor, así como a los derechos de incidencia colectiva en general, el afectado, el defensor del pueblo y las asociaciones que propendan a esos fines, registradas conforme a la ley, la que determinará los requisitos y formas de su organización."*

Explica Oteiza<sup>2</sup> que tres temas asienta ese segundo párrafo: el tipo de proceso, los derechos protegidos por su intermedio, y los legitimados para reclamar la tutela. Una lectura apegada al texto de la norma podría hacer pensar que, para la protección de los derechos de incidencia colectiva, el único mecanismo idóneo es el amparo individual, pues al hablar de esta acción se refiere a la identificada en el primer

---

<sup>1</sup> CORTI, Horacio G., "Derecho Constitucional Presupuestario", Ed. Lexis Nexis, 2007, pág. 709 y sig.

<sup>2</sup> OTEIZA, Eduardo, "La constitucionalización de los derechos colectivos", en "Procesos Colectivos", AADP, Rubinzal - Culzoni Editores, Santa Fe, 2006, pág. 31.

párrafo; sin embargo veremos en esta obra que el amparo es uno y no la única acción posible para tramitar los procesos colectivos.

El problema consiste en determinar el alcance de dicha expresión, en el contexto de una protección que difiere por el derecho tutelado y los sujetos que participan en el conflicto. Para intentar una interpretación congruente con la garantía incorporada al texto constitucional, cabe examinar los derechos tutelados en esta segunda parte de la norma. Allí se alude a la protección contra actos que: supongan una discriminación, puedan ser calificados por constituir un ataque al ambiente, cercenen la libre competencia o afecten los derechos del usuario y del consumidor.

Cada uno de esos derechos puede ser caracterizado por la indeterminación del grupo o clase de personas que pueden reclamar la tutela consagrada por el art. 43. La enumeración de los derechos culmina con la fórmula así como a los derechos de incidencia colectiva en general.

Quiroga Lavié<sup>3</sup>, integrante de la comisión que proyectó el texto comentado, sostiene: “los intereses colectivos en sentido estricto se refieren a la relación de la colectividad con un bien no susceptible de apropiación exclusiva y cuya fruición por uno de los integrantes del grupo no excluye a los demás. En estos casos, como bien lo afirma Cappelletti, nadie es titular del derecho y lo son todos (...) En esos caso la homogeneidad cualitativa del contenido de dichas pretensiones, convierte en colectiva la pretensión que el sistema de justicia debe tutelar”.

La inclusión de los derechos de incidencia colectiva en general supuso crear una nueva categoría, por encima de la dicotomía derecho subjetivo-interés legítimo. La matriz individual del primer párrafo, asignado al amparo, se ve superada por la relación entre grupo, clase o colectividad, en su interrelación con determinada

---

<sup>3</sup> QUIROGA LAVIE, Humberto, "El amparo colectivo", Rubinzal - Culzoni, Santa Fe, 1998, ps. 125 y ss.

situación de hecho o de derecho. El conjunto de personas, en sus diversos agrupamientos, posee una conexión con la situación generadora de efectos jurídicos que permite hablar de derechos de incidencia colectiva. El art. 43 consagra la garantía al identificar los derechos colectivos a la no discriminación, al medio ambiente, a la libre competencia, a recibir un trato adecuado, como usuario de servicios y a una relación equitativa de consumo. La Constitución nacional garantiza la tutela de los derechos de incidencia colectiva en general.

Por tanto, en una primera aproximación, podemos sostener que en la materia financiera o tributaria en particular, cuando hay homogeneidad cualitativa del contenido de las pretensiones, se convierte en colectiva la pretensión que el sistema de justicia debe tutelar por mandato constitucional.

La homogeneidad de las cuestiones financieras se da cuando pertenecen a un mismo género, o poseen iguales caracteres, y lo cualitativo denota una cualidad que lo distingue de otras cuestiones que tiene como remedio eficaz un proceso individual, y hace necesario dictar una sentencia colectiva.

Compartimos lo declarado por Lorenzetti<sup>4</sup>: la fuente de los procesos colectivos puede ubicarse en el bloque de constitucionalidad, como característica muy particular del derecho argentino en el contexto del derecho comparado.

Constituye el bloque de constitucionalidad la Constitución nacional (art. 31), en tanto norma fundamental de reconocimiento del Estado de derecho, que debe ser entendida como sistema jurídico integrado por las reglas que componen un articulado y los tratados que, en las condiciones de su vigencia, tienen jerarquía constitucional, no derogan artículo alguno de la Primera Parte de esta Constitución y

---

<sup>4</sup> LORENZETTI, Ricardo Luis, "Justicia colectiva", Rubinzal-Culzoni Editores, Santa Fe, 2010 pág. 77 y sig.



debe entenderse complementaria de los derechos y garantías por ella reconocidas (art. 75, inc. 22). El Alto Tribunal aplicó reiteradamente este concepto.<sup>5</sup>

El proceso colectivo es, entonces, una acción constitucionalizada, que asegura la operatividad de derechos fundamentales, la que solo puede efectivizarse a través de la actividad financiera del estado, de ahí la necesidad de profundizar el estudio de los procesos colectivos para su aplicación en el Derecho Financiero.

Así, no hay ya discusión, en cuanto a la relevancia que tienen los procesos colectivos en la defensa del ambiente, de la competencia, del usuario y del consumidor, empero su utilización en estas materias, no excluye su aplicación en otras como el derecho financiero, donde puede insertarse indirectamente en un proceso dirigido a proteger bienes colectivos, o bien a defender derechos y garantías de la ciudadanía.

Si bien, no cualquier caso financiero o tributario reúne los requisitos de admisibilidad de un proceso colectivo, también es cierto que el art. 43, segundo párrafo, de la Constitución nacional es de criterio amplio y no restrictivo, en cuanto a qué materias pueden ser objeto de acciones colectivas, incluidas las de índole financiera y tributaria.

Así, cuando el remedio legal apto para hacer valer los principios, derechos y garantías constitucionales —a raíz de la actividad financiera del Estado—, sea el proceso colectivo, su admisibilidad está sujeta a los mismos requisitos procesales que rigen para atender los derechos que protegen el ambiente, la competencia, al consumidor, porque cualquier forma de discriminación o los derechos de incidencia colectiva en general (art. 43, segundo párrafo, Constitución nacional) no es excluyente, sino inclusiva del derecho financiero y tributario.

---

<sup>5</sup> "Verbitsky, Horacio s/ hábeas corpus" (Fallos: 328-1146); "Llerena, Horacio Luis s/abuso de armas y lesiones, arts. 104 y 89 del Código Penal" (Fallos: 328-1491).

El proceso colectivo, es una acción constitucionalizada, que asegura la operatividad de derechos fundamentales, y, específicamente en el derecho tributario, como limitaciones a los poderes tributarios federales y locales.

Consideramos que el criterio restrictivo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Halabi” a “cuestiones patrimoniales”, debe ser revisado en cuestiones concretas en las cuales, el inicio de numerosas causas judiciales se podría resumir en un solo proceso colectivo, y evitar un inútil dispendio jurisdiccional, pues el art. 43, segundo párrafo, legitiman al “Defensor del Pueblo” y a las “asociaciones que propendan a esos fines”, con inclusión, en dicha expresión, de los derechos patrimoniales. No se pueden hacer reglas fijas e inamovibles en la viabilidad de los procesos colectivos: cada “caso” determinará la causa de admisibilidad de las acciones colectivas.

Las asociaciones de consumidores pueden iniciar procesos colectivos, en cuestiones que involucren conjuntamente cuestiones de derecho financiero y de defensa del consumidor, principalmente relacionadas con la recaudación de los tributos, por la cual las retenciones, anticipos, pagos a cuenta, percepciones etc., tengan incidencia en la relación de consumo, en perjuicio de los usuarios o consumidores de bienes y servicios.

También pueden actuar tales asociaciones cuando los efectos económicos de los tributos, en sus facetas de percusión, traslación, incidencia, difusión, amortización y capitalización, afecten la libre competencia o el derecho de los consumidores y usuarios, en la relación de consumo a la protección de la salud, seguridad e intereses económicos, información adecuada y veraz y a la libertad de elección, en condiciones de trato equitativo y digno (art. 42, Constitución nacional).

Cuando el bien colectivo se ve dañado, amenazado o restringido por la actividad financiera del Estado, todo el derecho financiero, indirectamente, puede servir de apoyo para la protección de ese bien colectivo. Entonces, si la actividad financiera del Estado, mediante gastos, sanción o ejecución del presupuesto, distribución o redistribución de ingresos, realiza un trato discriminatorio, afecta, limita o daña el ambiente, la competencia, los derechos del usuario y del consumidor, el denominado patrimonio cultural, la salud pública, etc., el derecho financiero es elemento importante para preservar el bien colectivo, y en tal caso se justifica iniciar una acción colectiva.

Los tributos ecológicos, en cuanto tienen por fin preservar y cuidar el medio ambiente, como bien colectivo, perteneciente a toda la comunidad, indivisible, no susceptible de apropiación o titularidad individual, también pueden ser objeto de procesos colectivos.

En esta obra analizaremos en profundidad la aplicación de los procesos colectivos a una materia específica: el derecho financiero y tributario, siendo amplia la casuística que puede llegar a presentarse ante la justicia.

## **2. DERECHO FINANCIERO**

Es necesario poseer una acabada comprensión del derecho financiero, para luego analizar los casos o situación en los cuales esta materia puede ser objeto de procesos colectivos.

Con esta finalidad realizaremos un análisis general de las cuestiones por las que gira el derecho financiero y el derecho tributario en particular.

## 2.1. La relación entre la Ciencia de las Finanzas y el Derecho Financiero

Considera Martín<sup>6</sup> que bajo la denominación de derecho financiero se reconoce a la rama de las ciencias jurídicas que elabora, estudia y analiza todas las normas que regulan el proceso legal de los fenómenos financieros. Entre dicha división del derecho y la ciencia de las finanzas públicas existe, pues, una relación no sólo lógica, sino que trasciende hasta alcanzar el grado de existencial para ambas disciplinas. En efecto: El derecho financiero halla la materia viva o el germen de todos sus postulados en los principios elaborados por la ciencia de las finanzas públicas. Al mismo tiempo, esta disciplina tiene por objeto de sus estudios a la actividad financiera del Estado, a la cual hoy sólo se concibe bajo el gobierno de las normas elaboradas por aquél. Por ello, entre el derecho financiero y la ciencia de las finanzas públicas aparece una relación que conceptuamos más profunda que una de mera complementación, siendo clasificable como una perfecta simbiosis o una relación existencial.

La “ciencia de las finanzas” es el análisis e investigación de la actividad financiera del estado, como fenómeno por el cual el estado obtiene recursos para sufragar los gastos cuyo fin principal e inmediato es el bien común, desde sus aspectos políticos, económicos, sociológicos y jurídicos. El derecho financiero es entonces el estudio de la ciencia de las finanzas desde su aspecto jurídico.

Como enseña Pugliese<sup>7</sup> las dos disciplinas que mayor afinidad tienen con el derecho financiero son la ciencia de las finanzas y el derecho público (considerándolo como

---

<sup>6</sup> MARTÍN, José María, “Introducción a las Finanzas Públicas”, Depalma, Buenos Aires, 1985, pág. 26.

<sup>7</sup> PUGLIESE Mario, “Instituciones de Derecho Financiero”, versión española de José Silva, Fondo de Cultura Economica, Mexico, 1939, pág. 19.

comprendido del derecho constitucional y administrativo). La ciencia de las finanzas estudia los fenómenos financieros desde el punto de vista económico, político y jurídico: pues económicos son los medios de que se sirve el Estado para desarrollar su actividad financiera, políticas son las finalidades y los procedimientos de esa actividad, jurídico es el fundamento de los fenómenos estudiados.<sup>8</sup> Pero la ciencia de las finanzas no debe preocuparse, sino dentro de límites estrechos, del aspecto jurídico del fenómeno financiero. Evidentemente debe tener en cuenta la legislación positiva, que constituye el esqueleto del sistema financiero de todo el Estado, debe siempre tener presente en sus elaboraciones cuál es la naturaleza jurídica de los tributos estudiados, y cuál es el perfil jurídico de los varios institutos financieros. Por un lado el estudio de la legislación positiva no constituye sino una parte, científicamente secundaria, del objeto de estudio del derecho financiero, y por otro lado, la naturaleza jurídica de los tributos, el perfil jurídico de los institutos financieros, constituyen datos que la ciencia de las finanzas debe recibir precisamente ya elaborados del derecho financiero y tributario, pues no toca a ella desarrollar investigaciones de contenido preferentemente jurídico. El derecho financiero y tributario deben a su vez, indudablemente, tomar en préstamo de la ciencia de las finanzas algunos principios económicos – financieros que constituyen bases indispensables para sus elaboraciones; pero algunos problemas como, por ejemplo, el de la interpretación de las leyes tributarias y el del desarrollo de las relaciones procesales en controversia de impuestos, son de la manera más evidente extraños al objeto y a los métodos de estudio propios de la ciencia financiera. El elemento jurídico forma parte integrante del fenómeno financiero, pero como base y premisa constantemente presentes del fenómeno mismo, como un dato que el

---

<sup>8</sup> GRIZIOTTI: *Principii di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze*, Padua, 1929, pp. 7, 19ss.

estudioso debe tener en cuenta en sus propias elaboraciones, pero no como una norma jurídica efectiva a estudiar y elaborar por sí misma, esta función está reservada solamente al derecho financiero.

Hensel<sup>9</sup> explica en los albores de esta disciplina la interrelación entre el aspecto jurídico, económico y político de la ciencia de las finanzas: “al derecho financiero corresponde el campo material de la ciencias de las finanzas. Estas dos ramas de la ciencia publicista, que se cruzan y múltiplemente, se distinguen sobre todo por el fin científico por ellas perseguido y por los métodos con los cuales buscan alcanzarlo. El derecho financiero, y sobre todo el tributario, tiene esencialmente la tarea de interpretar la materia jurídica positiva, y de reunirla en un sistema científico unitario. La crítica de los motivos económicos – políticos que el legislador seguía al dictar las normas de derecho tributario, no es, por regla, objeto de un tratado jurídico. La teoría del impuesto, como rama de la ciencia de las finanzas, dirige en cambio su interés, sobre todo a la presión económica provocada por una singular ley tributaria o de su conjunto. Por su método de indagación orientada hacia la economía y la política, la ciencia de las finanzas tendrá, no en raras ocasiones, que dirigir críticas, de *lege ferenda*, al derecho positivo. También la ciencia de las finanzas debe, desde el principio, crearse criterios apropiados, que difícilmente adquirirá sin penetrar en las disposiciones del derecho positivo, mientras que la ciencia jurídica, para la justa interpretación de la materia que se le presenta, no raramente deberá remitirse a los motivos económicos – políticos del legislador. Si la tarea de la ciencia del derecho tributario fuese la de formar expertos funcionarios de las finanzas, el objeto práctico de la ciencia de las finanzas sería la preparación de políticos de las finanzas instruidos científicamente. Esta fórmula indica por lo tanto las disciplinas, que no

---

<sup>9</sup> HENSEL Albert, “Derecho Tributario”, Traducción de los Dres. Leandro Stok y Francisco M.B. Cejas, Nova Tesis Editorial Jurídica, 2000, Rosario, Santa Fé, pág. 64.

obstante la neta separación en la teoría y en el estudio científico, son en sustancia muy afines. El derecho tributario sin la fecundación de la ciencia de las finanzas permanece como simple trabajo técnico; la ciencia de las finanzas sin el control del derecho positivo no sale de la especulación abstracta.”

En un orden afín de ideas Griziotti<sup>10</sup> considera que “la actividad financiera es objeto de estudios por parte de la ciencia de las finanzas y del derecho financiero, que se complementan recíprocamente. La primera de estas disciplinas es la ciencia de la legislación y de la actividad financiera, de las cuales estudia en esencia, las funciones y los efectos, mientras que el derecho explica la naturaleza de las normas legislativas que gobiernan la actividad financiera y los principios para su aplicación. La ciencia de las finanzas públicas al efectuar la naturaleza o esencia de las finanzas públicas y al efectuar su exacta clasificación y el cuadro de su ordenamiento, explicando cuáles son sus funciones fiscales y extrafiscales, poniendo de relieve los efectos de los recursos en relación con aquellos que los ingresan al fisco –y con respecto a toda la nación-, ofrece conocimientos útiles para la formación de las leyes referentes a los recursos y también para su interpretación y aplicación. Por otra parte, el derecho financiero, con el estudio de la estructura jurídica de los distintos recursos, completa la ciencia de las finanzas en el aspecto jurídico para el conocimiento de los recursos. Además, mediante el examen de la jurisprudencia, el derecho financiero pone de relieve las cuestiones que surgen de la aplicación de la ley en el caso concreto y que pueden también interesar a la ciencia de las finanzas para la elaboración más profundizada y completa de sus principios e instituciones.”

---

<sup>10</sup> GRIZIOTTI Benvenuto, “Principios de Ciencia de las Finanzas”, 6ª edición, traducción por Dino Jarach, Roque Depalma Editor, 1959, pág. 13.

Jarach sienta una posición similar: “Es innegable el carácter complejo del fenómeno financiero y, especialmente del tributario. Su conocimiento cabal se logra solo integrando el aspecto jurídico con el político, el económico y técnico. Ello no significa, sin embargo, que sea imprescindible que el estudioso abarque todos los aspectos. La división del trabajo en el ámbito científico puede producir los mejores frutos, si cada uno se dedica a los métodos en los cuales es mayormente versado. Además, es imprescindible que el aspecto jurídico sea con el riguroso método de la ciencia del derecho. Es absurdo pensar en un derecho para economistas o en una economía para juristas. El conocimiento jurídico de las instituciones tributarias no puede ignorar las premisas políticas y las valoraciones que han presidido a la elección de un determinado instrumento fiscal. En conclusión, el estudio del derecho tributario tiene como requisito el conocimiento de la esencia política, económica y técnica del fenómeno. Por otra parte, el estudio jurídico no solamente puede ser fin en sí mismo, sino constituir un instrumento para el conocimiento global del fenómeno.”<sup>11</sup>

Existe otra posición que considera mas apropiado el estudio e investigación separado de los aspectos políticos, económicos, sociológicos y jurídicos. En tal sentido, manifiesta Ferreiro Lapatza<sup>12</sup> que: “son posibles y deseables varias ciencias que estudien en forma ‘autónoma’ y ‘separada’ el fenómeno financiero. Que asuman, cada una de ellas su propia y diferente perspectiva, que utilicen su propia terminología, su propio sistema conceptual, sus propios métodos en el estudio, separado y autónomo de esta única realidad: Economía financiera, Derecho financiero, Contabilidad, Historia y Sociología no son sino los ejemplos más

---

<sup>11</sup> JARACH, Dino, 2º ed., “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Abeledo Perrot, segunda edición, 1996, p. 73.

<sup>12</sup> LAPATZA José Juan Ferreiro, “Curso de Derecho Financiero Español” – Instituciones-, 25º edición, Marcial Pons, 2006, Barcelona, pág. 20.



relevantes de las diferentes líneas argumentales que pueden confluir en el estudio científico del fenómeno financiero.”

Nosotros coincidimos con Cosciani<sup>13</sup> en una primera aproximación puede convenirse en que el *optimum* podría alcanzarse en el caso de que el mismo estudioso pudiese examinar al mismo tiempo cada una de las cuestiones desde todos los puntos de vista, en todos sus aspectos, y de modo particular tanto como jurista cuanto como economista, empero exigiría por parte del estudioso una mente tan elevada que queda hoy al margen de todas nuestras posibilidades.

Sin embargo, debemos partir de la premisa que al momento de estudiar, investigar, desarrollar el derecho financiero, resulta esencial e imprescindible contar con conocimientos esenciales en política financiera, economía financiera y sociológicos financiera, pues de lo contrario se analizaría jurídicamente el fenómeno financiero de manera abstracta y apartada de la realidad, cuando esta rama especial y particular del derecho público tiene su nacimiento histórico y vida propia de esa misma realidad, que es dinámica y en permanente mutación<sup>14</sup>.

Ahora bien el conocimiento e investigación integral y sistemático de los distintos aspectos del fenómeno financiero debe realizarse necesariamente en un trabajo interdisciplinario de juristas, economistas, licenciados en política y sociología, de ahí que el estado no pueda improvisar cuando impulsa o pretende poner en práctica su actividad financiera, cualquier plan financiero implica un completo y complejo estudio del fenómeno financiero en todos sus aspectos: política financiera, economía financiera, sociología financiera y derecho financiero.

---

<sup>13</sup> COSCIANI Cesare, “Principios de Ciencia de la Hacienda”, Traducción de Fernando Vicente – Arche, Domingo y Jaime García Añoveros, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1967, pág. 10.

<sup>14</sup> ESPECHE, Sebastian P., *Curso de Derecho Financiero*, 1ª edición, Erreius, Buenos Aires, 2016, p. 61.

En esta compleja realidad de diferentes ciencias jurídicas, económicas, políticas y sociológicas es que debe estudiarse la procedencia del proceso colectivo para resolver las controversias que se suscitan en el derecho financiero.

## **2.2. Concepto de Derecho Financiero**

No es fácil establecer divisiones nítidas dentro de algo tan cruzado por conexiones mutuas y tan repletos de zonas comunes a sus distintos fragmentos como es el Derecho contemporáneo. Empero, y sin olvidar nunca la relatividad de esta distinción que el desarrollo de las cosas pone de manifiesto día a día, la frontera más identificable en el campo jurídico es la del Derecho público y Derecho privado. Sentado lo anterior, el Derecho Financiero y Tributario debe emplazarse dentro del Derecho público.<sup>15</sup>

El derecho financiero como norma y como disciplina forma sólo una parte del Derecho como norma y del Derecho como disciplina, especializado en función de un ámbito de la realidad diferenciado, la actividad financiera, cuya importancia hace oportuna y conveniente, socialmente demandada y exigible a los juristas por la sociedad a la que sirven, esta especialización. La especialización del Derecho Financiero en función de éste ámbito de la realidad social diferenciado hace precisa una más exacta delimitación del mismo, es decir, de la actividad financiera, con una necesaria referencia a su, a nuestro juicio, característica más relevante, su instrumentalidad, y a su objeto específico, el dinero público.<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> CAZORLA PRIETO Luis María, "Derecho Financiero y Tributario", Parte General, 9ª edición, Thomson – Aranzadi, 2008, pág. 67.

<sup>16</sup> FERREIRO LAPATZA José Juan, "Curso de Derecho Financiero Español" – Instituciones-, 25ª edición, Marcial Pons, 2006, Barcelona, pág. 33.

Las definiciones proporcionadas por la doctrina sobre lo que comprende el Derecho Financiero son amplias y variadas.

Pugliese entendía que: “El Derecho Financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la utilización de los medios económicos que necesitan el Estado y los otros entes públicos para el desarrollo de sus actividades y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de normas”<sup>17</sup>.

Para Giannini<sup>18</sup> el derecho financiero es el “conjunto de normas que regulan la obtención, la gestión y el empleo de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos”.

En un orden afín de ideas, Giuliani Fonrouge considera que el derecho financiero “es el conjunto de normas que regulan la actividad financiera del estado en sus diferentes aspectos. Órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza el contenido de las relaciones que origina.”<sup>19</sup>

Villegas concluye luego de su análisis que, se observa que el Estado necesita medios económicos para atender a sus fines; la relación entre ingresos y gastos ha de expresarse por medio de un plan jurídico de actuación y toda la actividad necesaria para adquirir, conservar y emplear esos medios económicos exige una organización administrativa adecuada que pueda relacionarse con los particulares y sea especialmente fiscalizada para observar el principio de legalidad. Cada uno de los aspectos de este fenómeno da lugar a una serie de normas de derecho público,

---

<sup>17</sup> PUGLIESE, M, “Instituciones de Derecho Financiero”, Mexico, F.C.E., 1939, pág. 42.

<sup>18</sup> GIANNINI A.D., “Instituciones de Derecho Tributario”, Traducción y Estudio Preliminar por Fernando Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 5.

<sup>19</sup> GIULIANI FONROUGE Carlos M. obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Derecho Financiero, Volumen I, Ed. Depalama, 6ª edición, 1997. pág. 30.

dentro de una rama, derecho financiero, cuya misión consiste en poderlas agrupar teniendo en cuenta sus contenidos y especialmente los económicos y jurídicos.<sup>20</sup>

Nos parece que la definición proporcionada por Sainz de Bujanda<sup>21</sup>, tiene mayor precisión y delimitación, así considera que el Derecho financiero “es el derecho de la actividad financiera, acción del Estado y demás entes públicos que se dirige a obtener los ingresos necesarios para poder realizar los gastos que sirven al sostenimiento de los servicios públicos, entendidos en su más amplio sentido. Habida cuenta de que la obtención de los ingresos y la realización de los gastos supone, asimismo, la actuación mediante procedimientos administrativos, el Derecho financiero lo definimos como ‘rama del Derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines”. De esta definición se infieren las siguientes notas características del Derecho financiero:

1. Se encuadra dentro del Derecho público, y como tal regula relaciones en las que prima el interés comunitario sobre el individual.
2. Es un ordenamiento instrumental, puesto que ni el ingreso ni el gasto son finalidades en sí misma, sino que cobran sentido cuando se aplican al logro de finalidades públicas.”

Consideramos al derecho financiero, como uno de los componentes (los otros son la política financiera, economía financiera y la sociología) de la ciencia de las finanzas,

---

<sup>20</sup> VILLEGAS Héctor B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 9º edición actualizada y ampliada, 1º reimpresión, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, 2007, pág. 85.

<sup>21</sup> SAINZ DE BUJANDA Fernando, “Lecciones de Derecho Financiero”, décima edición, Servicio de publicaciones facultad derecho Universidad Complutense Madrid, 1993, pág. 1.

que estudia el conjunto de normas jurídicas de derecho público que sistematizan la actividad financiera del estado por la cual se obtienen ingresos para satisfacer las necesidades públicas mediante el gasto público. Los ingresos, aprende el ordenamiento jurídico a través del cual se posibilita la obtención de recursos económicos, a su vez, los gastos, estudia las normas jurídicas que efectivizan, concretan y materializan las necesidades públicas a través de las erogaciones que realiza el estado.

Así, la actividad financiera se hace efectiva cuando se satisfacen las necesidades públicas, de ahí que la realización de los gastos y la recaudación de los recursos para poder hacerlos ciertos tienen este fin instrumental, corresponde al derecho financiero ocuparse del aspecto jurídico de esta actividad estatal, comenzando por el instrumento esencial que es el presupuesto, piedra angular y fundacional de esta rama del derecho público, olvidada en los estudios académicos e incorrectamente aplicada en su realidad financiera.



### **2.3. Contenido del Derecho Financiero**

Como enseña Giuliani Fonrouge, desde el momento que la actividad financiera se hace efectiva en cuanto a las erogaciones necesarias para satisfacer las necesidades generales, a los recursos para cubrirlas y en el control de las inversiones, corresponde al derecho financiero ocuparse del aspecto jurídico de esos sectores de la vida estatal, comenzando por el instrumento básico que es el presupuesto. El derecho presupuestario, entonces, constituye una parte esencial del derecho financiero, que por las características especiales de la materia que le sirve de objeto, ofrece aspectos singulares. Se complementa con el régimen jurídico de

las inversiones y gastos públicos y de su control. En segundo lugar trata de la administración del patrimonio del Estado, concibiendo al patrimonio en un sentido particular, diferente del que tiene el derecho civil, más bien aproximándose al concepto económico, esto es, como riqueza estática en cuyo derredor se desarrolla el flujo de la riqueza en movimiento, concepción que incluye, por implicancia, el régimen de los servicios públicos y de empresas estatales o con participación oficial. Singular relevancia adquiere la parte relacionado con la aplicación y recaudación de los tributos: el derecho tributario o derecho fiscal. Este sector de importancia excepcional, ha dado lugar a una intensa elaboración doctrinal, hasta el extremo de eclipsar otros aspectos de la actividad financiera. Así, por ejemplo, el estudio del crédito público ha sido menor en su faz jurídica que en la económica y política, aun cuando en las finanzas modernas ha dejado de ser el recurso extraordinario de antes, para transformarse en un modo normal u ordinario de hacer frente a las erogaciones, en determinadas condiciones y circunstancias: por otra parte, la internacionalización de las finanzas y la agudización de los problemas monetarios han exigido soluciones fuera del derecho tradicional, permitiendo hablar de un derecho monetario, constituido por el conjunto de normas económicas y jurídicas relacionadas con la moneda como instrumento de cambio y como elemento de las obligaciones con ella vinculadas, especialmente en los empréstitos internacionales.<sup>22</sup>

El contenido del derecho financiero surge de la propia naturaleza de la actividad financiera y de la delimitación efectuada para hallar una definición conceptual de este sector del derecho. Constituyen sus grandes ramas o sectores los ingresos y los gastos públicos, relacionados por un instituto esencial: el presupuesto del Estado. El contenido de cada uno de esos sectores, es decir, el derecho tributario, el

---

<sup>22</sup> GIULIANI FONROUGE Carlos M. obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Derecho Financiero, Volumen I, Ed. Depalama, 6ª edición, 1997. pág. 40.

derecho del gasto público y el derecho presupuestario, ha dado lugar a coincidencias y discrepancias en su tratamiento. Existen ciertas clases de ingresos, como los tributarios, respecto de los cuales hay consenso sobre su pertenencia al derecho financiero, mientras que otros ingresos son objeto de debate en relación con su ubicación en esta rama del derecho.<sup>23</sup>

En efecto, existen ciertas clases de ingresos, como los tributarios, respecto de los cuales hay consenso sobre su pertenencia al derecho financiero, mientras que otros ingresos son objeto de debate en relación con su ubicación en esta rama del derecho. Así, se ha puesto en duda la inclusión de ciertos conjuntos normativos dentro del derecho financiero, como los provenientes de la actividad comercial e industrial del Estado, los ingresos patrimoniales, las sanciones pecuniarias y las normas sobre moneda y circulación fiduciaria. También los ingresos patrimoniales han sido objeto de discusión en cuanto a si constituyen ingresos del derecho financiero. En tal sentido, Calvo Ortega y Simon Acosta entienden que no deben formar parte de este sector, porque la actividad de gestión de la hacienda no tiene como fin propio y esencial la obtención de recursos. Este criterio no es compartido por Sáinz de Bujanda, Ferreiro, Martín Queralt y Lozano Serrano, quienes le asignan la nota de instrumentalidad necesaria para pertenecer al derecho financiero.<sup>24</sup>

En relación a los ingresos públicos, el Derecho Financiero comprende el estudio del:

- 1) Derecho Tributario, 2) Derecho Patrimonial Público y 3) Derecho del Crédito Público, todos tienden a obtener ingresos económicos para que el estado pueda cumplir con sus fines, empero sus características, ordenamientos y finalidades son

---

<sup>23</sup> ASOREY Rubén O., "El Derecho Tributario dentro del Derecho Financiero, en "Tratado de Tributación", Tomo I, Derecho Tributario, Volumen 1, Director Horacio A. García Belsunce, Ed. Astrea, 2003, pág. 28.

<sup>24</sup> ASOREY Rubén O., "El Derecho Tributario dentro del Derecho Financiero, en "Tratado de Tributación", Tomo I, Derecho Tributario, Volumen 1, Director Horacio A. García Belsunce, Ed. Astrea, 2003, pág. 34.

diferentes y variados, de ahí que se hayan previsto normas jurídicas que atiendan a estas particularidades y diferencias.

En una primera aproximación, podemos decir que el Derecho Tributario, es aquella rama del derecho público que estudia el ordenamiento jurídico de los “tributos”, como ingreso público forma parte del conjunto de recursos del estado, tiene vital importancia ya que es la principal fuente de recursos con que cuenta el estado en el desenvolvimiento de la actividad financiera del estado.

El Derecho Patrimonial Público, es aquella rama del derecho público que estudia el ordenamiento jurídico del patrimonio del estado, como objetos materiales e inmateriales de valor económico, también como ingreso público forma parte del conjunto de ingresos del estado, si bien no tiene la trascendencia económica de los tributos, es una fuente importante que debe ser cuidadosamente administrada y aprovechada.

El Derecho del Crédito Público, es aquella rama del derecho público que estudia el ordenamiento jurídico de las distintas y diversas operaciones crediticias que tiene el estado, tanto en su formulación, concreción y obligaciones contraídas en su consecuencia, también como ingreso público forma parte del conjunto de ingresos del estado, considerado clásicamente como un recurso extraordinario, ha perdido dicha virtualidad, empero ello no implica su racional utilización debido a que la deuda pública influye en el normal y correcto desenvolvimiento de la actividad financiera del estado.

Los gastos públicos son estudiados por el Derecho Presupuestario, que tiene como necesaria consecuencia los ingresos públicos que el estado pueda obtener para su realización, ambas cuestiones son tratadas en el “presupuesto” como instituto esencial de la actividad financiera del estado.



El Derecho Presupuestario, es el conjunto de normas y principios jurídicos que regulan la preparación, aprobación, ejecución y control de los presupuestos de los entes públicos, entendiendo por tales el acto legislativo mediante el cual se autoriza el montante máximo de gastos que estos entes pueden realizar durante un período de tiempo determinado, en las atenciones que detalladamente se especifican, y se prevén los ingresos necesarios para cubrirlas. El Derecho presupuestario se presenta como la rama del Derecho financiero más íntimamente ligada al Derecho constitucional y la que mejor refleja la conexión existente entre la organización política y el Derecho financiero y se ocupa, asimismo, del estudio jurídico del gasto público.<sup>25</sup>

Es importante aclarar que la clasificación realizada con anterioridad, es didáctica y académico, no implica bajo ningún punto de vista reconocer a estas ramas del Derecho Financiera una verdadera autonomía.

En efecto, seguimos en esta explicación, la opinión de Jarach<sup>26</sup> en cuanto a que *“una materia tan compleja se rige, en el Estado moderno de derecho, desde luego, por normas jurídicas, o sea, por normas de derecho. El conjunto de estas normas bien puede llamarse Derecho Financiero. No hay duda posible, entonces, que el Derecho Financiero es un conjunto de normas que se refieren a un fenómeno unitario como es, en conjunto, la actividad financiera del Estado.*

*Pero esta actividad financiera se compone de diferentes partes, muy heterogéneas entre sí.*

*La actividad referente al gasto público es, simplemente –desde el punto de vista jurídico-, la actividad por la cual determinadas oficinas públicas, ramas independientes de la Administración, transforman en cantidad de erogaciones los*

<sup>25</sup> SAINZ DE BUJANDA Fernando, “Lecciones de Derecho Financiero”, décima edición, Servicio de publicaciones facultad derecho Universidad Complutense Madrid, 1993, pág. 8.

<sup>26</sup> JARACH Dino, “Curso Superior de Derecho Tributario, Tomo I, Liceo Profesional “Cima”, 1957, pág. 8 y sig.

*actos inherentes a su propia actividad administrativa. En otros términos, los gastos públicos son la desembocadura fatal y normal de todo el conjunto de la actividad administrativa del Estado, y el procedimiento por el cual se aprueban, se ejecutan, verifican y controlan es inherente a una materia que, como el Derecho Tributario, está entre las materias contables y las propiamente jurídicas y que se denomina comúnmente Contabilidad Pública, pero que a mi juicio, tiene principios de Derecho Constitucional y una cantidad de normas y principios que son del Derecho Administrativo.*

*El Derecho Administrativo, es una materia amplia, que abarca una cantidad de ramas particulares, y en nada debe sorprendernos el hecho de que también comprenda la parte que, comúnmente y en las asignaturas universitarias, se denomina Contabilidad Pública. Lo mismo ocurre con aquella otra actividad que se refiere a la formación, aprobación, ejecución y contralor del Presupuesto, que está vinculado también con la parte de los gastos a que me he referido recién, y que está regida por principios de Derecho Constitucional y de Derecho Administrativo.*

*La materia presupuestaria, pues, forma parte del Derecho Financiero y tiene características propias, estudiándose también dentro del Derecho Administrativo y del Derecho Constitucional.*

*La parte de los recursos, que sería el otro aspecto de las finanzas públicas, tampoco es una materia unitaria y homogénea, sino, por el contrario, sumamente heterogénea, porque en la gama de recursos estatales encontramos entradas o recursos que derivan del patrimonio privado del Estado, y son regidas por normas de Derecho Privado. En algunos casos, cuando se trata del ejercicio de actividades de empresas de carácter lucrativo, podemos encontrar, al lado de normas de Derecho Privado, normas de Derecho Administrativo referentes a la organización de estas*

*empresas estatales, a la formación de su personal, y normas de carácter general, relacionadas con la estipulación de los contratos de las empresas estatales, su aprobación, etcétera, lo cual hace que, en esta materia, se entrelacen aspectos de Derecho Administrativo con aspecto de Derecho Privado.*

*Vienen, luego, los recursos, que se denominan tributarios y que se dividen en las tres tradicionales figuras: los impuestos, las tasas y las contribuciones, cada una de ellas con varias subdivisiones, pero con una característica común: la de derivar del poder de imperio estatal, porque el Estado establece esos recursos 'jure imperii', lo cual, como veremos, constituye una unidad con respecto a ellos, pero muy distinta de las normas que se refieren a los recursos del Derecho privado y de los otros.*

*Tenemos, finalmente, los recursos de crédito público, cuya naturaleza es también de lo más variada según las formas de obtenerlos. Por ejemplo, las 'letras de tesorería' están regidas por normas de Derecho público y por normas de Derecho privado, porque la emisión de letras se rige por una cantidad de disposiciones dictadas por el Estado, y en parte también por delegación a organismos administrativos, como el Banco Central.*

*Finalmente, los empréstitos públicos, que constituyen la categoría más amplia de los recursos del crédito, están sujetas a normas heterogéneas, según su especie.*

*Cuando se trata de empréstitos de carácter voluntario, a falta de principios generales de Derecho público que rijan la materia se aplican supletoriamente –y no podría ser de otra manera– los principios generales en materia contractual, porque la voluntariedad de los empréstitos públicos transforma a éstos en verdaderos contratos. Pero no faltan quien sostiene, con razón, que aun en este aspecto se trata de fenómenos peculiares del Derecho público y no del Derecho privado (Griziotti, Pugliese).*

*El elemento de Derecho público asume un carácter más predominante cuando se pasa a los empréstitos de carácter forzoso, donde, según enseña la doctrina, se entremezclan aspectos contractuales con aspectos de carácter coercitivo, o sea, con el ejercicio del poder de imperio estatal, por cuanto existe una contratación y una bilateralidad de obligaciones, porque el empréstito crea obligaciones de parte de quien presta al Estado y obligaciones de éste con respecto a la devolución del capital, pago de servicios, etc. Pero, al lado de esta bilateralidad de obligaciones, que hace aparecer la institución dependiente de los principios generales en materia de obligaciones contractuales, existe, sin duda, el aspecto de poder de imperio estatal, que determina quiénes son los obligados a prestar forzosamente al Estado, en qué condiciones, con normas que, como veremos más adelante, se parecen mucho a las del Derecho Tributario.*

*Resumiendo y sacando conclusiones de todo lo dicho, me parece claro que esta materia del Derecho Financiero es, por su naturaleza, sumamente heterogénea, es un conjunto de disposiciones variadas, ora de Derecho público, ora de Derecho privado, con instituciones muy distintas entre sí, como son, por un lado, las instituciones relativas a los gastos y al Presupuesto, y, por otro lado, las tributarias, las de los recursos patrimoniales y del crédito público.*

*Hablar de una unidad científica de esta materia, me parece algo análogo al hablar, en general, de una sola materia de Derecho. Soy un convencido de que el Derecho no se puede concebir en compartimientos estancos, ya que representa una unidad en conjunto, acéptese o no la construcción piramidal del Derecho que nos transmiten los autores kelsenianos como Merkl. Desde los principios fundamentales de la Constitución hasta las últimas ramificaciones, el Derecho en conjunto forma una unidad y de la cual no es posible prescindir. Pero por convención y también por*

*tradición, no sólo didáctica, sino también por necesidad racional de división de las materias que se refieren a distintos aspectos de la vida social, estamos acostumbrados a reconocer divisiones como la del Derecho público y la del Derecho privado.”*

## **2.4. Las fuentes del Derecho Financiero y Tributario**

El conocimiento y comprensión de las fuentes del derecho financiero y tributario son las que posibilitan el ejercicio de una acción como el proceso colectivo, de ahí la necesidad de su estudio profundizado.

Seguimos a Mordeglia<sup>27</sup> en esta introducción, en cuanto enseña que dentro del régimen de monarquía constitucional, la doctrina había considerado que quedaban sometidos a la reserva legal sólo los actos estatales de intervención en la libertad y la propiedad, mientras que los actos de prestación y los actos de fomento no precisaban de apoderamiento legislativo alguno, partiendo de la base de un poder monárquico residual.

Por otra parte, la forma de apoderamiento era indiferente, así se tratara de una cláusula general, amplia o global, o de indicación circunstanciada. Sin embargo, esta cuestión pasa a ser esencial luego de establecidas las instituciones jurídicas actuales.

Así, es normalmente aceptada la construcción dualista que distingue entre ley en sentido formal (todo acto parlamentario revestido de forma de ley, sin consideración de su contenido) y ley en sentido material (o sea, con contenido normativo). Existen, al lado de las leyes formales, reglamentos jurídicos ejecutivos y ordenanzas (actos de alcance general) que no lo son. Más allá de la dificultad de aportar una definición de

---

<sup>27</sup> MORDEGLIA Roberto Mario, “Fuentes del Derecho Tributario”, en “Tratado de Tributación”, Tomo I, Derecho Tributario, Volumen 1, Director Horacio A. García Belsunce, Ed. Astrea, 2003, pág. 81 y sig.

estas categorías, usualmente se identifica a la ley material con una proposición jurídica, como la que se enlaza con la genérica esfera de la libertad, a la que trata de definir en sus límites sociales, es decir, los derechos y los deberes de los ciudadanos.

Otra línea distintiva se deriva de la conocida fórmula de “libertad” y “propiedad”, ámbito que definiría el concepto de normas jurídicas (las a él referidas) y no jurídicas, que configurarían el espacio del “no-derecho”.

El concepto de derecho, durante la monarquía constitucional, se quedaba así en las relaciones entre ciudadano y ciudadano, e igualmente entre Estado y ciudadano (súbdito); pero no pertenecían a él las relaciones comprendidas en el ámbito interno del propio Estado, las cuales caían en la esfera del no-derecho. Este último abarcaba: 1) las llamadas relaciones de sujeción especial; 2) normas de organización, en cuanto sólo estuvieran dirigidas a fijar competencias internas, pese a ser clara la dificultad para excluir a estas últimas del verdadero carácter de proposición jurídica, en cuanto se conectan fácilmente con deberes y derechos de los particulares, y 3) el derecho presupuestario, el cual era incluido en la zona libre o de competencia reglamentaria y de policía mediante mandatos sin cualidad jurídica (internos).

En estas situaciones especiales se exhibe tanto una falla en la protección de derechos fundamentales, como del alcance de la revisión judicial y, en su apreciación anterior el Estado de derecho, conduce a admitir que la reserva de ley sea dejada sin efecto con relación a la total regulación de la esfera interna del Estado.

Como se ve, para definir la reserva de ley se acude a un complejo de conceptos interdependientes, cuyo sentido evoluciona con el transcurso del tiempo y la concepción política del Estado.

La precisión del concepto de “legalidad de la Administración” requiere también distinguir la primacía de la ley – cuyo significado consiste en que ningún otro acto

podría derogarla y, a su vez, que todo acto anterior contrario carece de subsistencia frente a ella-, de la antes analizada reserva de ley, según la cual toda disposición material debe ser dictada como ley formal, o en virtud de delegación legislativa; en todo caso, tal reserva es distinta de la que se impone con mayor rigor para los derechos fundamentales. En este último caso, sólo el legislador puede establecer limitaciones, de manera que no existe posibilidad habilitadora.

Sabido es que cristaliza en el derecho penal el avance del principio de legalidad. Si bien al comienzo bastó con la exigencia de que sólo puede castigarse cuando existe – más allá de quien la haya establecido- una proposición jurídica, no constituye por analogía, con la instauración del Estado de derecho el imperio de la ley deriva en el imperio del legislador, que obliga a los poderes Ejecutivo y Judicial. Lo decisivo ya no es solamente que toda punición requiera un fundamento legal material, sino asimismo que las leyes penales sólo puedan ser producidas con la participación de la representación de todos; así emerge el componente democrático de la noción del Estado de derecho, y con ella el concepto democrático de la ley.

La evolución histórica demuestra también, al lado del derecho penal, que la legislación tributaria y la aprobación del presupuesto son los fundamentos históricos del parlamentarismo moderno y de la actividad legisferante. Sin embargo, no habría una inequívoca conexión causal que permita concluir que el derecho tributario sea también precursor del principio de que “la administración se somete a la ley”. Para este último habrían concurrido muchos otros factores intelectuales y sociales, sobre todo si se tiene en cuenta que la aprobación estamental de los tributos llegó a perder toda relevancia en el largo período del absolutismo, manteniéndose, sin embargo, de forma independiente el de sometimiento de la Administración a la habilitación de la ley.

Desde fines del siglo XIX se perfila en el campo del derecho tributario la llamada “tesis de la relación de poder”, que precisamente se acomoda a un principio de reserva que (siguiendo las distinciones antes expuestas) podría clasificarse de preconstitucional, pues para esta tesis la ley es sólo un marco apoderativo, pero fuera de ella la Administración retoma su competencia. Esta posición jurídica coincide con la que luego se denomina “vinculación negativa” de la Administración a la ley, o sea, que esta última no es más que un linde exterior de las atribuciones administrativas heredadas del principio monárquico y conectadas al concepto democrático de autodeterminación. Esta etapa se reencuadra en lo que Jesch denomina tendencia al creciente estrechamiento de la libre actividad de la Administración: primeramente estaba en juego la colaboración del parlamento; a ello siguió la exigencia de determinados requisitos de contenido exclusivo por la ley; finalmente, se requirió que la ejecución de las leyes –único reducto al que se ciñe la actividad administrativa- deba ser revisada por tribunales independientes.

Concluye Mordeglia que es así que el derecho tributario se exhibe como un precursor del Estado de derecho, con respecto al derecho administrativo, pues –siguiendo el modelo del derecho penal-, se postuló en un principio la necesidad de apoderamiento específico y luego el principio de tipicidad de los distintos tributos.

En este orden de ideas creemos que de conformidad con el artículo 1 del Código Civil y Comercial de la Nación los casos deben ser resueltos según las leyes financieras que resulten aplicables, las que deben estar en conformidad con la Constitución Nacional y los tratados de derechos humanos en los que la República sea parte, la actividad de la administración está sometida a este marco normativo, su incumplimiento por acción u omisión puede tener como consecuencia el inicio de un proceso colectivo



para reestablecer el imperio de la ley sobre la voluntad de quienes administran un estado al margen del derecho.

#### **2.4.1. La pirámide jurídica del Derecho Financiero y Tributario argentino**

En la obra “Teoría Pura del Derecho”, Kelsen incorpora la teoría de la jerarquía de las normas a “escalones”, así la validez de cada norma viene sustentada por la existencia de otra norma de rango superior y, así, sucesivamente. Este proceso no puede ser infinito y, para ello, debe existir una norma hipotética (ficticia) fundamental. Cualquier norma jurídica no puede considerarse aisladamente sino como parte integrante de un marco normativo complejo y unitario. Respetando el orden jerárquico de las normas se forma, así, un ordenamiento jurídico coherente. La validez de las normas viene dada por el modo de producción de las mismas y no por su contenido. Este modelo de derecho, significaba que el Derecho se intentaba comprender y justificar sólo desde el propio Derecho; sería una especie de “autismo jurídico” donde se evitarían las impurezas que provienen del mundo económico, moral, cultural o político.

Esta pirámide se inicia con la Constitución que es la máxima ley del Estado; luego encontramos los tratados internacionales, las leyes orgánicas y después las leyes ordinarias. En otro escalón encontramos las demás leyes que conocemos en nuestro país como son, los reglamentos, las ordenanzas, las resoluciones, las sentencias jurídicas y los actos administrativos. Ahora bien, por encima de la Constitución y, por ende, fuera de la pirámide, se encontraría la norma básica o fundamental. La pirámide sirve para reflejar la idea de validez (cada escalón es una especie de eslabón de la cadena de validez) dentro del sistema, pero quien otorga validez al sistema en sí es la norma fundamental. Ésta no es una norma positiva, sino una norma hipotética, una norma presupuesta o, en última

instancia, una norma ficticia. Es una ficción para evitar que la cadena de validez produzca una regresión hasta el infinito (de otra manera cabría la pregunta "¿y qué hay por encima de la norma fundamental?).

Quiroga Lavíe, Benedetti y Cenicacelaya<sup>28</sup> señalan que el principio de supremacía es la particular relación de supra – subordinación en que se encuentran las normas dentro de un ordenamiento jurídico determinado. Este principio de la estructura constitucional implica lo siguiente:

- 1.- La validez de todas las normas y actos del ordenamiento jurídico al establecer los órganos encargados de crearlas, el procedimiento que deberá utilizarse y un cierto marco de contenido que debe respetarse.
- 2.- La unidad del ordenamiento jurídico a través del cual se asegura la compatibilidad de todas las normas: a nivel vertical (las inferiores debe adecuarse a las superiores) y a nivel horizontal (las normas de igual nivel no pueden contradecirse, y, en su caso, prima la posterior en el tiempo).
- 3.- La gradación de diferentes peldaños o niveles del ordenamiento jurídico que va de mayor a menor especificación normativa a partir del acto de pura creación normativa, pasando por sucesivos actos de creación – aplicación hasta culminar en los actos de pura aplicación – ejecución del órgano público que se limita a ejecutar sin crear nuevo derecho.
- 4.- La distinción entre poder constituyente y poderes constituidos, ya que la Constitución establece una distribución funcional de competencias dirigida a determinar quiénes crean los distintos niveles jurídicos y con que contenidos genéricos; por ende, siendo la Constitución producto del poder constituyente, los

---

<sup>28</sup> QUIROGA LAVIÉ Humberto, BENEDETTI Miguel Ángel, CENICACELAYA María de las Nieves, "Derecho Constitucional Argentino", Tomo I, Ed. Rubinzal – Culzoni Editores, 2001, pág. 523.

poderes constituidos (establecidos por la Constitución) se encuentran limitados por las determinaciones de aquél contenido en el texto supremo.

5.- La rigidez constitucional, pues si no hubiera supremacía la Constitución podría ser reformada por los procedimientos legislativos ordinarios y convertirse en flexible.

6.- Un sistema de control, pues de no existir un mecanismo para fiscalizar el cumplimiento de la relación de supra – subordinación normativa, ésta podría convertirse en una mera declaración teórica. Así, en caso de conflicto de normas y actos infraconstitucionales con la Constitución, tiene que haber un órgano, un procedimiento y una vía para resolverlo en provecho de la norma suprema.

Como bien lo explica Casás<sup>29</sup> el principio de supremacía de la Constitución se relaciona con la forma del estatuto adoptado en la República. Ella es escrita y rígida; por tanto, nuestra “ley de las leyes”<sup>30</sup>, según la acertada expresión de Juan Bautista Alberdi, está dotada de superlegalidad y sólo puede ser reformada por el procedimiento en ella previsto. Es así que la Constitución es sancionada por el Poder constituyente, y el Poder constituido, en las distintas ramas del gobierno (legislativo, ejecutivo y judicial), tiene necesariamente que someterse a ella. De tal modo, toda norma o acto en pugna con la Constitución implica en los hechos, por esa sola circunstancia, una pretendida enmienda irregular de la ley suprema, llevada a cabo fuera del procedimiento que ella ha arbitrado para su reforma, el cual, conforme al art. 30, requiere que por iniciativa del Congreso y con mayoría de dos tercios de sus miembros se declare la necesidad de la reforma, como paso previo a la reunión de un órgano *ad hoc* o especial, que es la Convención Nacional Constituyente Reformadora, la cual en el derecho espontáneo de nuestro país se ha de integrar convocando al cuerpo electoral para que elija a sus representantes.

<sup>29</sup> CÁASAS, José Osvaldo, “Presión fiscal e inconstitucionalidad”, Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 21.

<sup>30</sup> ALBERDI Juan Bautista, Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853, primera parte, capítulo IV, art. 1, punto IV, p. 42, Editorial Raigal, Buenos Aires, 1954.

La supremacía constitucional surge del artículo 31 de la Constitución Nacional que dice: *“Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del pacto de 11 de noviembre de 1859”*, pero también de lo dispuesto por los arts. 27, 28 y 75 inc. 22 de nuestra carta fundamental.

Así, el artículo 27 establece la supremacía de la constitución nacional sobre los tratados internacionales: *“El Gobierno federal está obligado a afianzar sus relaciones de paz y comercio con las potencias extranjeras por medio de tratados que estén en conformidad con los principios de derecho público establecidos en esta Constitución.”*

Por su parte, el artículo 28 establece la supremacía constitucional sobre la ley: *“Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio.”*

Resulta verdaderamente importante el art. 75 inc. 22 de la Constitución Nacional en cuanto determina que: *“Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes”*, por lo que la supremacía del tratado sobre la ley, exige a esta última adecuarse y conformarse a los acuerdos internacionales vigentes en nuestro país.

Por encima de cualquier tratado, tiene preeminencia los instrumentos internacionales con “jerarquía constitucional”, así: *“La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; la Declaración Universal de Derechos Humanos; la Convención Americana sobre Derechos Humanos; el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; el Pacto Internacional de Derechos*

*Civiles y Políticos y su Protocolo Facultativo; la Convención sobre la Prevención y la Sanción del Delito de Genocidio; la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial; la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer; la Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Crueles, Inhumanos o Degradantes; la Convención sobre los Derechos del Niño; en las condiciones de su vigencia, tienen jerarquía constitucional, no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos.”*

En el siguiente escalón de esta pirámide jurídica encontramos las “Leyes Convenio” de coordinación financiera previstos por el artículo 75 inc. 2 de la Constitución Nacional, los que tienen jerarquía superior a cualquier ley federal o nacional, provincial o municipal. En efecto, las leyes convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, es el resultado de un complejo acuerdo de voluntades entre Nación, Provincia y Ciudad Autónoma de Buenos Aires por el cual se instituyen regímenes de coordinación financiera, siendo el más utilizados el de coparticipación federal de impuestos. La ley convenio tiene como cámara de origen el Senado y debe ser sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, no puede ser modificada unilateralmente ni reglamentada por ley nacional y provincial alguna y debe ser aprobada necesariamente por las provincias mediante ley formal.

En un rango inferior a la constitución nacional, tratados de derechos humanos con jerarquía constitucional, tratados internacionales, leyes convenio de coordinación financiera, siguen las “leyes” federales y nacionales dictadas por el Congreso Nacional, como normas fundamentales del derecho financiero y tributario.

Cobra vital importancia en este caso la sanción de la Ley N° 26.939, promulgada el 29 de mayo de 2014 que apruébase el Digesto Jurídico Argentino, consolidado al 31 de marzo de 2013<sup>31</sup>.

A través de este digesto, solo se declaran vigentes las normas incorporadas al anexo I, “Leyes nacionales de carácter general vigentes”, que integra esta ley.<sup>32</sup>

Asimismo se declaran no vigentes las normas identificadas en el anexo II, “Leyes nacionales de carácter general no vigentes”, que integra esa ley.<sup>33</sup>

Además se aprueba la referencia a las normas aprobadas por organismos supraestatales o intergubernamentales de integración de los que la Nación es parte, que se adjunta como anexo III.<sup>34</sup>

En tales condiciones a través de la Ley N° 26.939 se regula el ordenamiento de las leyes nacionales de carácter general vigentes por medio del procedimiento de consolidación normativa denominado “Digesto Jurídico Argentino”.<sup>35</sup>

El Digesto Jurídico Argentino contiene<sup>36</sup>:

- a) Las leyes nacionales de carácter general vigentes, ordenadas por categorías;
  - b) Un anexo con las leyes nacionales de carácter general no vigentes, ordenado por categorías;
  - c) La referencia a las normas aprobadas por organismos supraestatales o intergubernamentales de integración de los que la Nación sea parte.
- Las leyes que integren el Digesto Jurídico Argentino se identifican por categorías con la letra correspondiente de acuerdo a la siguiente enumeración<sup>37</sup>:

ADM) Administrativo;

---

<sup>31</sup> Artículo 1°.

<sup>32</sup> Artículo 2°.

<sup>33</sup> Artículo 3°.

<sup>34</sup> Artículo 4°.

<sup>35</sup> Artículo 5°.

<sup>36</sup> Artículo 6°.

<sup>37</sup> Artículo 7°.

ACU) Cultura, Ciencia y Tecnología;

AED) Educación;

ASA) Salud Pública;

ASE) Seguridad;

ASO) Acción y Desarrollo Social;

B) Aduanero;

C) Aeronáutico-Espacial;

D) Bancario, Monetario y Financiero;

E) Civil;

F) Comercial;

G) Comunitario;

H) Constitucional;

I) De la Comunicación;

J) Diplomático y Consular;

K) Económico;

L) Impositivo;

M) Industrial;

N) Internacional Privado;

O) Internacional Público;

P) Laboral;

Q) Medio Ambiente;

R) Militar;

S) Penal;

T) Político;

U) Procesal Civil y Comercial;



V) Procesal Penal;

W) Público Provincial y Municipal;

X) Recursos Naturales;

Y) Seguridad Social;

Z) Transporte y Seguros.

Sin lugar a dudas el Digesto Jurídico Argentino ha sido un notable avance en la sistematización, ordenación y vigencias de las leyes expedidas por el Congreso Nacional, sin embargo al día de la fecha todavía no ha podido implementarse totalmente por lo que continúa utilizándose la numeración histórica de las leyes.

Los reglamentos que expide el Poder Ejecutivo Nacional, es la siguiente fuente en jerarquía normativa que en ningún caso pueden alterar el espíritu de la ley (art. 99 inc. 2 C.N.). En efecto, estas normas reglamentarias que expide el poder ejecutivo están siempre y en todos los casos subordinados a la ley, prohibiéndose la delegación legislativa *“salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca”* (art. 76 C.N.). Los decretos de necesidad y urgencia (art. 99 inc. 3 C.N.) están prohibidos en materia penal y tributaria.

En el último escalafón de esta pirámide jurídica, se encuentra el derecho local de las Provincias, Ciudad de Buenos Aires y los municipios. En primer lugar se encuentran las Constituciones Provinciales que deben adecuarse *“bajo el sistema representativo y republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional”* (art. 5 C.N.), están también obligadas a conformarse a la Constitución Nacional, las leyes federales y nacionales que expida el Congreso Nacional que son la ley suprema de la nación (art. 31 C.N.). En segundo lugar están las leyes provinciales, que deben conformarse a todo el régimen normativo supremo



explicitado precedentemente. Por último, se encuentran las Cartas Municipales, normas fundamentales de las municipalidades, y ordenanzas expedidas por los municipios de provincia, que deben adecuarse y satisfacer al régimen normativo superior nacional y provincial explicitado con anterioridad (art. 5, 31 y 123 C.N.).

Entonces la pirámide normativa del derecho financiero y tributario argentino, donde se encuentra la particular relación de supra – subordinación, tiene de mayor a menor la siguiente gradación jurídico normativa:

- 1.- Constitución Nacional (arts. 5, 27, 28, 31 y 75 inc. 22 C.N.).
- 2.- Tratados Internacionales de Derechos Humanos con jerarquía constitucional (arts. 75 inc. 22 C.N.).
- 3.- Los restantes Tratados Internacionales (arts. 31 y 75 inc. 22 y 24 C.N.)
- 4.- Leyes Convenio de coordinación financiera entre nación y provincias (arts. 75 inc. 2 C.N.).
- 5.- Leyes federales y nacionales dictadas por el Congreso Nacional (arts. 28, 31, 75 inc. 12 y 22 y 126 C.N.).
- 6.- Reglamentos del Poder Ejecutivo Nacional (arts. 76, 99 inc. 1, 2 y 3, y 100 inc. 1 y 2 C.N.)
- 7.- Constituciones Provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (arts. 5, 31, 123 y 129 C.N.)
- 8.- Leyes Provinciales (arts. 5, 31, 123 y 129).
- 9.- Cartas Municipales (arts. 5, 31 y 123).
- 10.- Ordenanzas Municipales (arts. 5, 31 y 123).

Este es el orden jurídico normativo imperante, la sumisión al mismo es una obligación constitucional que deben respetar y acatar los poderes legislativo, ejecutivo y judicial de los estados nacional, provincial y municipal. La actividad

financiera del estado no es discrecional, por el contrario se desarrolla y justifica bajo este complejo régimen jurídico, no hay recurso o gasto público, por loable que sea, que se pueda argumentar fuera de este marco normativo, la forma representativa, republicana y federal y la formula de la “libertad y propiedad” adoptadas constitucionalmente han sido la consumación de un proceso histórico político al cual hay que someterse; la Constitución, como ley suprema y fundacional del estado de derecho, recepta en definitiva los valores y soberanía del pueblo, contradecirlo, no acatarlo, ignorarlo o incumplirlo, son actos contrarios a la propia naturaleza y fines del estado, en definitiva se quiere que la actividad financiera tenga su tratamiento bajo ese orden jurídico, cualquier acto de los poderes del estado que se desarrolle fuera de este devine en inconstitucional por violar el principio de supremacía constitucional.

#### **2.4.1.1. La Constitución Nacional**

La Constitución Nacional es la fuente principal del derecho financiero y tributario, encontrándose en la cúspide de la pirámide jurídica, de ella nace y emana todo el ordenamiento jurídico financiero, así las otras normas dictadas en su consecuencia requieren para su validez la conformidad y conciliación con esta norma fundamental.

Las normas constitucionales del derecho financiero están desplegadas por toda la constitución nacional, y al igual que las tributarias, no están en un capítulo especial por lo que las vamos a clasificar metodológicamente.

#### **A) Normas constitucionales referidas al Derecho Presupuestario**

Al Jefe de Gabinete de Ministros, con responsabilidad política ante el Congreso de la Nación, le corresponde enviar al Congreso Nacional los proyectos de ley de presupuesto nacional, previo tratamiento en acuerdo de gabinete y aprobación del Poder Ejecutivo (art. 100 inc. 6 C.N.).

Al Congreso Nacional, por su parte, le corresponde fijar anualmente el presupuesto, conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inciso 2 del artículo 75, esto es *“La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional”*, el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la administración nacional, en base al programa general de gobierno y al plan de inversiones públicas (art. 75 inc. 8 C.N.).

En este proceso, posteriormente al Jefe de Gabinete de Ministros le corresponde ejecutar la ley de presupuesto nacional (art. 100 inc. 7 C.N.), y el Presidente de la Nación tiene entre sus atribuciones *“Supervisar el ejercicio de la facultad del jefe de gabinete de ministros respecto de la recaudación de las rentas de la Nación y de su inversión, con arreglo a la ley o presupuesto de gastos nacionales.”* (art. 99 inc. 10 C.N.).

Finalmente es el Congreso Nacional quien debe aprobar o desechar la cuenta de inversión (art. 75 inc. 8 C.N.), interviene necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos la “Auditoría General de la Nación”.

Es importante también lo dispuesto por el art. 85 de la Constitución Nacional en cuanto determina los poderes con competencia para el control externo del sector público nacional, así ordena que:

*“El control externo del sector público nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, será una atribución propia del Poder Legislativo.*

*El examen y la opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la administración pública estarán sustentados en los dictámenes de la Auditoría General de la Nación.*

*(...)Tendrá a su cargo el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la administración pública centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización, y las demás funciones que la ley le otorgue. Intervendrá necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos.”*

## **B) Normas constitucionales referidas al Gasto Público**

El artículo 4 de la Constitución Nacional, establece que “El Gobierno Federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional ....” , esto implica que cualquier gasto que realice el estado debe contar con los recursos con que sustentarlos. Los gastos que debe realizar el estado pueden ser infinitos, teniendo en cuenta la inmensa cantidad de “necesidades públicas” plasmadas en la constitución y que como fin existencial del estado se deben satisfacer, pero los recursos no lo son, por lo que nunca debe perderse de vista el principio de “la escasez de los recursos” al momento de realizar y priorizar las gastos del estado.

El artículo 75 inc. 3 de la Constitución Nacional dispone también que para atender algunos gastos se pueden establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipados, los que deben ser por tiempo determinado, aprobado por ley especial del Congreso, y cuando se extraiga de recursos coparticipables que le pertenecen a las Provincias, necesariamente debe tener el procedimiento especial de ley convenio dispuesto por el artículo 75 inc. 2.

Cualquier gasto que se realice debe estar necesariamente autorizado en la ley de presupuesto (art. 75 inc. 8 C.N.).

### **C) Normas constitucionales referidas a los Recursos Públicos**

También la Constitución Nacional, tiene una amplia regulación de los recursos públicos con que cuenta el estado para sufragar los gastos de la nación.

Así el artículo 4 determina cuales son los fondos del Tesoro nacional los que están formados con el producto de derechos de importación y exportación (art. 75 inc. 1 C.N.), la venta o locación de tierras de propiedad nacional (art. 75 inc. 5 C.N.), de la renta de Correos (art. 75 inc. 14 C.N.), de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General (art. 17, 52, 75, inc. 2 C.N.), y de los empréstitos y operaciones de crédito que decrete el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional (art. 75 inc. 4 C.N.)

De esta norma puede extraerse como conclusión que el estado nacional cuenta con una amplia variedad de recursos públicos para atender sus fines; los tributos, recursos patrimoniales y empréstitos son necesarios para la vida de la nación, pero

su creación, percepción y recaudación no puede ser desmedida, siempre está dentro de los límites establecidos en la propia constitución nacional.

Por último, la emisión monetaria también aparece en el artículo 75 inc. 6 de la Constitución Nacional como un recurso público del estado, y dice que es una atribución del Congreso Nacional la de *“Establecer y reglamentar un banco federal con facultad de emitir moneda, así como otros bancos nacionales”*, pero conforme se exige en el inc. 19 de esta norma, se debe proveer lo conducente a la *“defensa de la moneda”*, por lo que su emisión debe ser cuidadosamente administrada.

#### **D) Normas constitucionales referidas al Crédito Público**

Las normas constitucionales referidas al crédito público, surgen del artículo 4 de la constitución nacional, cuando establece que el tesoro nacional está formado por *“los empréstitos y operaciones de crédito que decrete el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional”*, en concordancia con ello el artículo 75 inc. 4 y 7 respectivamente disponen como una atribución del Congreso Nacional *“Contraer empréstitos sobre el crédito de la nación”* y *“Arreglar el pago de la deuda interior y exterior de la Nación.”*

Las provincias pueden crear regiones para el desarrollo económico y social y establecer órganos con facultades para el cumplimiento de sus fines y pueden también celebrar convenios internacionales en tanto no sean incompatibles con la política exterior de la Nación y no afecten las facultades delegadas al Gobierno federal *“o el crédito público de la Nación; con conocimiento del Congreso Nacional. La ciudad de Buenos Aires tendrá el régimen que se establezca a tal efecto”* (art. 124 C.N.).

## **E) Normas constitucionales del Derecho Tributario**

Las fuentes del Derecho Tributario también hayan su razón de ser en la Constitución Nacional.

Mordeglia<sup>38</sup> enseña que resulta de importancia el art. 1 de la Constitución, en tanto establece que la Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa, republicana y federal.

El establecimiento de la forma representativa de gobierno indica, de consuno con el art. 22, que el pueblo gobierna y delibera por medio de sus representantes; esa disposición debe ser armonizada con los arts. 39 y 40, que conjugan el principio del art. 22, con formas de participación democrática semidirectas, como la iniciativa popular y la consulta popular.

Según expreso texto constitucional, la iniciativa popular no puede ser generadora de normas tributarias; el convencional constituyente no estableció igual limitación para la consulta popular.

La adopción de la forma republicana de gobierno tiene como principal consecuencia la consagración del principio de separación de los poderes, conforme lo describe el art. 16 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano. Ello tiene importantes consecuencias en el derecho tributario, pues la Constitución establece qué órganos de poder tiene la atribución exclusiva en la creación del tributo como obligación jurídica (Poder Legislativo), distinto del que tiene la responsabilidad de su recaudación, o sea, hacer efectivo su cumplimiento (Jefe de Gabinete con la supervisión del Poder Ejecutivo) y, a su vez, otro es el órgano de poder del Estado

---

<sup>38</sup> MORDEGLIA Roberto Mario, "Fuentes del Derecho Tributario", en "Tratado de Tributación", Tomo I, Derecho Tributario, Volumen 1, Director Horacio A. García Belsunce, Ed. Astrea, 2003, pág. 98 y sig.

que juzga finalmente los casos donde se suscitan controversias a su respecto, lo que equivale a decir que determina el derecho (Poder Judicial).

En cuanto a crear el tributo, es atribución que corresponde al Poder Legislativo, considerándose cámara de origen en su tratamiento a la Cámara de Diputados (art. 52 C.N.), para respetar más intrínsecamente el principio democrático de la ley que es cercano pero no igual al de autoimposición. El Poder Ejecutivo tiene vedada la posibilidad de establecer tributos mediante el dictado de reglamentos de necesidad y urgencia (art. 99, inc. 3 C.N.). Puede sí dictar reglamentos de ejecución de leyes (art. 99, inc. 2 C.N.), y reglamentos autónomos en lo que algunos denominan su zona “de reserva” o “doméstica” (art. 99, inc. 1 C.N.).

El Jefe de Gabinete de Ministros, tiene atribuida la facultad de recaudar las rentas nacionales (art. 100, inc. 7 C.N.), aunque por aplicación de lo dispuesto en el art. 99, inc. 10, el ejercicio de la facultad y de la inversión de la recaudación, con arreglo a la ley de presupuesto, esté supervisada por el Poder Ejecutivo Nacional.

La forma federal indica cómo se distribuirán las fuentes tributarias, de acuerdo con el nivel de gobierno y en quién reside la atribución de crear los recursos impositivos.

En el sistema federal argentino los niveles de gobierno a los cuales se les reconoce la atribución de crear fuentes impositivas son: la Nación y las provincias, como una derivación del doble sistema de gobierno, uno general, formado por los poderes *delegados* al gobierno federal y otro particular, constituido por los poderes *reservados* por las provincias.

El criterio seguido para la distribución de la creación de las fuentes impositivas, separación de fuentes, o sea, de los poderes que estatuyen el derecho positivo, indica que corresponde al Congreso nacional establecer los derechos de importación



y exportación, ello en forma permanente, exclusiva y excluyente con relación a las provincias.

En forma concurrente, corresponde a la Nación y a las provincias imponer contribuciones indirectas internas (art. 75, inc. 1 C.N.).

En lo que respecta a los impuestos directos, sólo el Congreso Nacional se encuentra habilitado para su creación, *“por tiempo determinado”*, en tanto sean proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general lo exijan del Estado.

El sistema de distribución de la separación de la fuente debe conjugarse con el sistema de participación o coparticipación que indica el modo en que se distribuirá la recaudación de las fuentes impositivas creadas por la Nación, entre Nación, Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (art. 75 inc. 2 C.N.).

Conforme lo dispone el artículo 5 y 123 de la Constitución Nacional, cada provincia debe asegurar *“su régimen municipal”* y *“Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el Artículo 5° asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”*.

El límite al poder tributario asignado a los diferentes niveles de gobierno es el plexo de principios, constitucionalizados e implícitos, que protegen al contribuyente.

Dentro de este plexo de principios expresamente consagrados, cabe aludir a los siguientes: 1) de legalidad (o reserva) (arts. 4, 14, 17, 19, 52, 75 inc. 1 y 2 C.N.); 2) igualdad (art. 16 C.N.); 3) de generalidad (art. XXXVI, Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre); 4) de proporcionalidad (arts. 4 y 75 inc. 2 C.N.); 5) de uniformidad de los derechos de importación y exportación en las aduanas (art.

75, inc. 1 C.N.); 6) de equidad (art. 4 C.N.) y 7) de razonabilidad (inominado, art. 28 C.N.).

Dentro de los principios implícitos, es decir, los no legislados positivamente, sino que su existencia deriva de los principios que sí se encuentran previstos, o que han sido recogidos por nuestra jurisprudencia y por la doctrina, suele mencionarse la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad.

Al plexo constitucional así expuesto, procede agregar otras delimitaciones del poder tributario, también establecidas en la ley fundamental, tales como: la cláusula comercial (art. 75, inc. 13 C.N.); la cláusula del progreso (art. 75, incs. 18 y 19 C.N.); los establecimientos de utilidad nacional (art. 75 inc. 30 C.N.), y la prohibición de establecer aduanas interiores (arts. 9 a 12 C.N.).

#### **2.4.1.2. Tratados Internacionales con jerarquía constitucional**

Los tratados internacionales, con jerarquía constitucional, enunciados por el art. 75 inc. 22 de la Constitución Nacional, es una fuente de relevancia en el derecho financiero y particularmente en el tributario, ya que como expresamente lo establece nuestra norma fundamental, deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidas.

Además estos tratados de derechos humanos son una fuente importante de interpretación de la “ley financiera” como bien lo señala en forma expresa el artículo 2 del Código Civil y Comercial.

El Derecho Constitucional Tributario, Derecho Administrativo Tributario o Derecho Tributario Formal, Derecho Penal Tributario, Derecho Procesal Tributario y Derecho Internacional Tributario, se nutre de los derechos, garantías y obligaciones ahí

estipulados para con los ciudadanos. Seguidamente haremos referencia normativa a estas disposiciones:

- Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre: Derecho de igualdad ante la ley (Artículo II); Derecho de residencia y tránsito (Artículo VIII); Derecho a la inviolabilidad del domicilio (Artículo IX); Derecho a la inviolabilidad y circulación de la correspondencia (Artículo X), Derecho de justicia (Artículo XVIII); Derecho de propiedad (Artículo XXII); Derecho de protección contra la detención arbitraria (Artículo XXV); Derecho a proceso regular (Artículo XXVI); Deber de pagar impuestos (Artículo XXXVI).

- Declaración Universal de Derechos Humanos: Igualdad (art. 1, 2 y 7); Derecho de acceso a la justicia (art. 8 y 10), garantías penales (arts. 11 y 12), Derecho a la libre circulación territorial (art. 13), Derecho de Propiedad (art. 17).

- Convención Americana sobre Derechos Humanos - “Pacto de San José de Costa Rica”: Garantías Judiciales (Artículo 8); Principio de Legalidad y de Retroactividad (Artículo 9); Derecho a la Propiedad Privada (Artículo 21); Derecho de Circulación y de Residencia (Artículo 22); Igualdad ante la Ley (Artículo 24); Protección Judicial (Artículo 25).

- Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales: Derecho de igualdad (ARTICULO 2)

- Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos: Garantías penales (ARTÍCULO 9, 10, 11, 14, 15), Derecho a la libre circulación (ARTÍCULO 12), Derecho de Igualdad (ARTICULO 26).

El Protocolo Facultativo del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, Convención para la Prevención y la Sanción del Delito de Genocidio, Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación Racial,

Convención sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación contra la Mujer, Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Cruelles Inhumanos o Degradantes, Convención sobre los Derechos del Niño, aunque con menor medida, también pueden ser fuente de normas tributarias en determinadas situaciones particulares.

#### **2.4.1.3. Tratados Internacionales**

En el Derecho Tributario, los tratados internacionales son una fuente directa de normas jurídicas, tienen especial relevancia los convenios para evitar la doble o múltiple imposición internacional, pero no aparta la aplicación de otros que sin referirse directamente a la materia tributaria pueden resultar de importante atención.

Así pueden existir disposiciones fiscales recogidas en tratados multilaterales, o que sin referirse directamente a la materia tributaria tienen relevancia en determinadas situaciones fiscales.

En este sentido, tienen una preeminencia significativa los tratados de integración que delegan competencias y jurisdicción a organizaciones supraestatales (art. 75 inc. 24 C.N.). La integración regional del MERCOSUR, se constituyó como un resultado necesario de un largo proceso de integración entre los países de América del Sur. La creación de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), en 1960, su sucesión por la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), en 1980, y el proceso de integración entre Brasil y Argentina, iniciado con la firma del Acta para la Integración Argentino-Brasileña, en 1986, constituyen antecedentes relevantes del proceso de implementación del bloque regional. El Tratado de Montevideo (Instrumento que instituye la Asociación Latinoamericana de Integración –ALADI-

Montevideo, Agosto de 1980), aprobado por Ley N° 22.354, el Tratado de Asunción, aprobado por Ley N° 23.981, firmado por Brasil, Argentina, Paraguay y Uruguay el 26 de marzo de 1991 que es el instrumento jurídico fundacional del MERCOSUR, en el cual los Estados Partes deciden constituir un Mercado Común denominado “Mercado Común del Sur” (MERCOSUR), y otros tratados suscriptos en su consecuencia, tienen un importante contenido de normas aduaneras y fiscales que son fuente directa del derecho tributario.

El Tratado de Asunción de 1991 ratificado por la Ley N° 23.981, que establece el Mercosur, constituye la culminación de un proceso de toma común de conciencia entre las naciones de la región, y es una clara definición de política legislativa que el ordenamiento jurídico interno no puede contradecir, dificultar u omitir en su implementación práctica.<sup>39</sup>

Los convenios para evitar la doble imposición internacional en el impuesto a la renta y/o el patrimonio, suscripto por la República Argentina con Suecia (aprobado por Ley N° 24.795, vigencia 1/1/1963 – 9/5/1997 y 10/5/1997), Alemania (aprobado por Ley N° 22.025, vigencia 1/1/1976), Bolivia (aprobado por Ley N° 21.780, vigencia 4/6/1979), Francia (aprobado por Ley N° 22.357, vigencia 7/12/1982), Brasil (aprobado por Ley N° 22675, vigencia 7/12/1982), Italia (aprobado por Ley N° 22.747, vigencia 15/12/1983), Canadá (aprobado por Ley N° 24.398, vigencia 30/12/1994), Finlandia (aprobado por Ley N° 24.654, vigencia 5/12/1996), Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (aprobado por Ley N° 24.727, vigencia 1/8/1997), Bélgica (aprobado por Ley N° 24.850, vigencia 21/7/1999), Dinamarca (aprobado por Ley N° 24.838, vigencia 3/9/1997), Países Bajos (aprobado por Ley N° 24.933, vigencia 11/2/1998), Australia (aprobado por Ley N° 25.238, vigencia

---

<sup>39</sup> C.S.J.N., “Cocchia, Jorge Daniel c/ Estado Nacional y otro s/ acción de amparo”, 02/12/1993, Fallos 316:2624.

31/12/1999), Noruega (aprobado por Ley N° 25.461, vigencia 30/12/2001), Rusia (aprobado por LEY O-2950, Antes Ley N° 26185, vigencia 1/1/2013), Uruguay (aprobado por Ley N° 26758, vigencia 7/2/2013), España (aprobado por Ley N° 26.918) y Chile (Ley N° 23.228 con las modificaciones de la Ley N° 26.232) están plenamente vigentes y son fuente de derecho tributario no solo en el ámbito nacional sino también en el local. La filosofía que siguen estas normas consiste en aceptar que si bien cada uno de los Estados contratantes de aquellos convenios gravan a los contribuyentes de acuerdo con sus respectivas leyes internas, ambos Estados acuerdan que, en virtud del tratado suscrito entre ambos, la vigencia de aquéllas quede limitada en los supuestos en que así se prevea, bien mediante su inaplicación a un hecho imponible concreto, que de no existir el tratado hubiera quedado sujeto a una norma fiscal interna, bien imponiendo a uno o ambos Estados la obligación de reconocer un crédito fiscal, en su propia jurisdicción, por tributos pagados en el otro Estado. Se advierte así que en el ámbito tributario internacional la mecánica que se sigue para evitar la doble imposición escapa de aquella que le es propia al Derecho internacional privado, pues éste se nutre de la normativa interna de cada Estado para determinar, a través de las “normas de conflicto”, la ley del Estado que resulta aplicable en cada caso. Las normas de doble imposición no son tanto normas de conflicto como auténticas, “reglas de restricción normativa” similares a las que se aplican en el ámbito del Derecho administrativo internacional, y que tienen por objeto delimitar el ámbito de aplicación y el alcance de la ley tributaria, de tal manera que la obligación fiscal queda finalmente configurada por la aplicación subsecuente de ambas normas. Por tanto, el Derecho tributario internacional se configura con absoluto respeto del principio de soberanía de cada uno de los Estados.<sup>40</sup>

---

<sup>40</sup> DE ARESPACOHAGA Joaquín, “Planificación Fiscal Internacional”, segunda edición, Marcial Pons Ediciones

#### 2.4.1.4. Los tratados jurisdiccionales entre nación y provincias o provincias entre sí

Las leyes convenio, sobre acuerdos entre la Nación y las provincias, que instituyen regímenes de coordinación financiera (art. 75 inc. 2 C.N.), son verdaderos tratados entre jurisdicciones autónomas que se alzan como una fuente de derecho financiero con singular consideración y jerarquía. A partir de los mismos no solo se distribuyen recursos tributarios y se inhiben voluntariamente sus potestades tributarias, sino que además se puede coordinar el gasto público y la forma en la cual se puede hacer uso del crédito público, todo ello mediante un complejo procedimiento legal que no puede ser modificado unilateralmente por las partes signatarias. Así las leyes o reglamentos nacionales o provinciales, no pueden modificar por sí solo las leyes convenio de coordinación financiera, ya que el cuarto párrafo del artículo 75 inciso 2° de la Constitución Nacional, lo veda de forma expresa cuando dice que la ley convenio *“no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada”*. La autonomía que tienen los estados de vincularse a estos regímenes de coordinación, hace que puedan desvincularse por su mera voluntad mediante una “denuncia” de la ley convenio; esta es una declaración unilateral a través de la cual, la nación o provincia, decide retirar su consentimiento de un tratado jurisdiccional, dejando sin efecto los derechos y obligaciones que lo vinculaban.

En la actualidad sigue vigente la Ley N° 23.548 de “Coparticipación Federal de Recursos Fiscales”, con las múltiples modificaciones que se la han instituido, y a pesar de que la cláusula transitoria sexta de la Constitución Nacional asigna la

necesidad de sancionar un nuevo régimen de coparticipación, conforme lo dispuesto en el inc. 2 del artículo 75 y antes de la finalización del año 1996, este incumplimiento exige la necesidad de la sanción de un nuevo régimen legal que haga efectiva la enmienda constitucional.

Entre los tratados jurisdiccionales entre provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se destaca el Convenio Multilateral del 18/8/1977, actualmente vigente, y que coordina y armoniza las potestades tributarias en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos; actúa principalmente como un régimen de distribución de la base, pero también implica una autolimitación normativa en la regulación propia que hacen las provincias de este impuesto. En el artículo 35 de este convenio, se impone como limitación a las municipalidades, comunas y otros entes locales similares, que solo pueden gravar en concepto de impuestos, tasas, derechos de inspección o cualquier otro tributo cuya aplicación les sea permitida por las leyes locales sobre los comercios, industrias o actividades ejercidas en el respectivo ámbito jurisdiccional, únicamente la parte de ingresos brutos atribuibles a los fiscos adheridos, como resultado de la aplicación de las normas de este convenio.

Las normas del Convenio Multilateral tienen jerarquía superior a las leyes, ordenanzas y reglamentos locales, lo que no solo surge de sus propias disposiciones sino también de lo establecido por el art. 9 inc. d) de la Ley de Coparticipación Federal de Impuesto N° 23.548 que obliga a las provincias a: *“Que continuarán aplicando las normas del convenio multilateral del 18 de agosto de 1977 sin perjuicio de ulteriores modificaciones o sustituciones de éste, adoptadas por unanimidad de los fiscos adheridos”*. Esto implica que la gestación institucional del convenio, ubica a este tratado, con un rango específico dentro del derecho federal y su categoría singular se traduce en que no es posible su derogación unilateral por



cualquiera de las partes signatarias mediante el dictado de normas de hecho o derecho que lo modifique.

Otro tratado jurisdiccional, entre otros, fuente del derecho tributario, es el “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento” de fecha 12 de agosto de 1993, suscrito entre la Nación y las Provincias, aprobado tácitamente por la Ley Nacional de Presupuesto N° 24.307, es un acuerdo donde se regulan distintos compromisos fiscales.

#### 2.4.1.5. La Ley

La ley es la fuente por excelencia del derecho financiero y tributario, a través de esta norma se traduce la voluntad constitucional de la “forma” en la cual debe desplegarse la actividad financiera del estado, los gastos y recursos públicos solo pueden disponerse a partir de una expresa autorización del poder legislativo que se manifiesta a través de una ley formal.

Consideramos acertado hacer referencia previa a la explicación brindada por Giuliani Fonrouge<sup>41</sup> en comprender la distinción que hacen ciertos autores entre *ley formal* y *ley material*, aunque debe advertirse que quienes la aceptan, si bien coinciden en cuanto a la circunstancia de que aquélla depende del contenido del acto, no están de acuerdo en el criterio diferenciante, según veremos inmediatamente. Para ellos:

- 1) Ley formal es toda disposición emanada del órgano legislativo, cualquiera fueren el carácter y objeto de ella, o sea, el acto formal del Estado que ha recorrido la “vía legislativa” establecida por la Constitución; y dicho con palabras de Duguit: ley formal es “toda decisión emanada del órgano que,

---

<sup>41</sup> GIULIANI FONROUGE Carlos M. obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Derecho Financiero, Volumen I, Ed. Depalama, 6ª edición, 1997. pág. 82.

según la Constitución del país considerado, reviste carácter de órgano legislativo”;

2) Ley material o ley en sentido sustancial es:

- a) Todo acto jurídico que establece una regla de derecho, de alcance general o individual (Laband), o bien:
- b) Todo acto emanado del Estado que contenga una regla de derecho objetivo, esto es, “disposición del carácter general y abstracto”, que estatuya impersonalmente; en cambio, la decisión individual y concreta no es la ley en sentido material aunque emane del Poder Legislativo, pudiendo revestir el carácter, según las circunstancias, de un acto administrativo o de un acto jurisdiccional.

Conforme al criterio dualista sólo puede ser fuente de derecho la ley formal que contenga una regla de derecho; así como también pueden revestir el carácter de leyes en sentido material los actos emanados de un poder que no sea el Legislativo – por ejemplo los reglamentos del Poder Ejecutivo-, si contienen normas de derecho. Nosotros creemos, siguiendo a Sayagués Laso<sup>42</sup>, que “en nuestra técnica constitucional ley es la ley en sentido formal”, es decir, el acto emanado del Poder Legislativo, “sancionado conforme al procedimiento establecido en la Constitución a esos efectos”. Queda claro, pues que la ley no es cualquier acto proveniente del Poder Legislativo, como sostiene la teoría orgánica, sino el resultante de la observancia de las reglas fijadas para su sanción.

---

<sup>42</sup> SAYAGUÉS LASO, “Tratado de Derecho Administrativo”, Montevideo, 1953, t. I, pag. 94.

Las leyes se pueden clasificar en primer lugar según emanen del Congreso de la Nación o de las legislaturas provinciales; las primeras pueden subclasificarse en: a) leyes locales y b) leyes nacionales.<sup>43</sup>

Las leyes nacionales, a su vez, se subclasifican en: 1º) leyes de derecho común y 2º) leyes de derecho federal.

Así las leyes *nacionales* del Congreso de la Nación se caracterizan porque son de aplicación *en todo el territorio* de la Nación. Se subclasifican en leyes de derecho común y leyes de derecho federal; esta subclasificación está concebida en razón de la *materia* o contenido de tales leyes. Observamos así que mientras que la distinción entre leyes locales y nacionales está dada en razón de territorio, la distinción entre leyes nacionales de derecho común y federal está dada en cambio en razón de la materia.

*Leyes nacionales comunes* son leyes de derecho *común*, es decir las previstas p. ej., en el art. 75, inc. 12 de la Constitución argentina: el Código Civil, el Código Penal, el Código de Comercio, etc. Estas leyes se caracterizan porque son aplicadas por los jueces locales, es decir, por jueces de la respectiva jurisdicción en que la cuestión se produzca.

Las leyes nacionales de derecho *federal* son aquellas que hacen a la existencia y al funcionamiento de los poderes del Estado nacional, tales como las leyes de ciudadanía, servicio militar, elecciones nacionales, etc. Estas leyes, a diferencia de las de derecho común, son aplicadas por los jueces federales, es decir, los jueces del Estado nacional, aunque los casos de que se trate se produzcan en el territorio de las provincias.<sup>44</sup>

---

<sup>43</sup> Como bien lo explica Agustín Gordillo, Tratado de Derecho Administrativo, Tomo 1, Parte General, 10ª ed., Buenos Aires, F.D.A., 2009, pag. VII 3 y sig.

<sup>44</sup> GORDILLO Agustín, Tratado de Derecho Administrativo, Tomo 1, Parte General, 10ª ed., Buenos Aires, F.D.A., 2009, pag. VII 16.

Existen innumerables leyes dictadas por el poder legislativo que regulan la actividad financiera del estado nacional, provincial y municipal, que serán referenciadas en esta obra, pero consideramos destacables las siguientes:

- La Ley N° 24.156 de “Administración Financiera y de los Sistemas de Control del sector Público Nacional”, que regula la administración financiera y los sistemas de control del sector público nacional (art. 1). La administración financiera comprende el conjunto de sistemas, órganos, normas y procedimientos administrativos que hacen posible la obtención de los recursos públicos y su aplicación para el cumplimiento de los objetivos del Estado (art. 2). Los sistemas de control comprenden las estructuras de control interno y externo del sector público nacional y el régimen de responsabilidad que estipula y está asentado en la obligación de los funcionarios de rendir cuentas de su gestión (art. 3).
- La Ley N° 11.683 ha sido designada oficialmente como de “Procedimiento para la aplicación, percepción y fiscalización de impuestos”, pero el título no proporciona una idea cabal de sus alcances. Aunque contiene normas, sobre procedimiento, no puede calificársela como “ley procesal” en sentido estricto, ya que incluye disposiciones sobre aspectos de índole sustancial; pudiéndose citar al respecto los siguientes: interpretación de las normas tributarias (arts. 1 y 2); domicilio fiscal (art. 3); sujetos de los deberes impositivos (arts. 5 a 10); pago (arts. 20 y ss.); intereses, infracciones y sanciones (arts. 37 a 55); prescripción (arts. 56 a 69), para limitarnos a los aspectos más destacados que exceden en lo procesal. No solamente por su contenido, que es múltiple, sino porque con el correr del tiempo la ley amplió su ámbito de aplicación a